

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. XY in der Beschwerdesache NN, Straßenbez, PLZ_Ort, vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand, Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Bahnstraße 5, 2345 Brunn am Gebirge, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15

1. vom 8.3.2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 und vom 13.4.2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wieder aufgenommen wurden, wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen, die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem Ende der Begründung des Erkenntnisses zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

2. vom 8.3.2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wird als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

NN_VN , in der Folge mit Bf. bezeichnet, war in den Jahren 2005 bis 2008 als Dirigent international tätig und spielte bei seinen Konzerten auch selbst die Geige. Er erwarb im Juni 2005 bei einem Geigenmacher im_Ort eine altitalienische Meistergeige aus Venedig, 2. Hälfte des 18. Jahrhunderts (M. Deconet) um den Preis von 170.000,00 Euro zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer, d.s. brutto 187.000,00 Euro.

Das Finanzamt erlangte vom Kauf der Geige im Zuge der Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldung Kenntnis und setzte am 24.8.2005 im Akteninformationssystem einen Vermerk „Kauf einer Meistergeige in Höhe von 170.000,00 Euro netto. Überprüfung der AfA (*Abschreibung für Abnutzung*) für dieses Musikinstrument!“ Dieser Vermerk wurde am 12.3.2007 ausgedruckt und im Veranlagungsakt abgelegt. Die Umsatzsteuer 2005 wurde im März 2007 erklärungsgemäß festgesetzt. Bereits aus Anlass der Überprüfung der UVA waren im August 2005 Ausdrücke aus dem Abgabensinformationssystem gemeinsam mit der Kopie der Originalrechnung betreffend den Ankauf der Geige im Veranlagungsakt betreffend das Jahr 2005 vorne abgelegt worden.

Im März 2007 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 ein. In der Überschussrechnung vermerkte er planmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von 38.905,40 Euro. Dem Anlageverzeichnis war ein Anfangsbestand des Anschaffungswertes der Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von 23.273,57 Euro, ein Zugang von 170.481,67 Euro, ein Buchwert zum 1.1.2005 in Höhe von 886,31 Euro und kumulierte AfA in Höhe von 22.387,26 Euro zu entnehmen. Die Veränderung gegenüber den Anschaffungskosten („Veränderung“) betrug 35.005,40 Euro. Die Abschreibung auf den Fuhrpark Pkw betrug 3.900,00 Euro, sodass sich eine Gesamtabschreibung auf das aktivierte Anlagevermögen in Höhe von 38.905,40 Euro errechnet. Anteilige Aufwendungen an Mieten für Räumlichkeiten waren in der Überschussrechnung in Höhe von 1.721,02 Euro ausgewiesen.

Das Finanzamt richtete im Oktober 2008 einen Vorhalt an den Bf. bezüglich seiner in Land7 erzielten Einkünfte, den der Bf. in der Folge beantwortete. Hinsichtlich der Abschreibungen erging kein Vorhalt an den Bf..

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest und legte der Veranlagung die vom Bf. bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen zugrunde.

In der Folge wurde der Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert, weil nachträglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einem geringen Umfang festgestellt wurden aufgrund einer Beteiligung an einer Offenen Erwerbsgesellschaft.

Im Mai 2008 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 ein und machte in der Überschussrechnung Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von 38.807,97 Euro geltend. Dem Anlageverzeichnis war ein Anfangsbestand des Anschaffungswertes der Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von 193.755,24 Euro, ein Buchwert zum 1.1.2006 in Höhe von 136.362,58 Euro und kumulierte AfA in Höhe von 57.392,66 Euro zu entnehmen. Die aktuell ausgewiesene Veränderung betrug minus 34.120,42 Euro, die Abschreibung auf den Fuhrpark Pkw betrug 4.687,50 Euro, sodass sich eine planmäßige Gesamtabschreibung auf das aktivierte Anlagevermögen in Höhe von 38.807,92 Euro errechnet. Für einen entnommenen Pkw wurde ein Betrag von 9.000,00 Euro als Entnahmewert angesetzt, der Buchwert betrug 5.850,00 Euro. Anteilige Aufwendungen an Mieten für Räumlichkeiten waren in Höhe von 1.721,02

Euro ausgewiesen. Für Energie wurden anteilige Strom- und Gaskosten in Höhe von 345,29 Euro angesetzt.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungskonform fest und legte der Veranlagung die vom Bf. bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen zugrunde.

In der Folge wurde der Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert, weil nachträglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden aufgrund einer Beteiligung an einer Offenen Erwerbsgesellschaft.

Im März 2009 wurde dem Team Betriebliche Veranlagung 24 im Rahmen der Qualitätssicherung mitgeteilt, dass die um 170.000,00 Euro angeschaffte Geige einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen sei. Eine AfA sei bei einer Antiquität ebenfalls nicht möglich.

Das Finanzamt führte in den Jahren 2009 und 2010 beim Bf. eine u.a. die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2005 bis 2007 umfassende Betriebsprüfung und eine den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2009 umfassende Umsatzsteuerrevision durch.

Nach Abschluss dieser Prüfung traf die Betriebsprüfung folgende Feststellungen betreffend Einkommensteuer:

"Tz. 1 Arbeitszimmer

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit unbedingt notwendig sei, und der Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt werde. (vgl. zB VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, sind derartige Tätigkeiten, bei denen die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend prägt. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Der Abgabepflichtige, der als Dirigent tätig ist, hat 2005 und 2006 16% der Mietkosten seiner Wohnung als Arbeitszimmer geltend gemacht. 2006 wurden zusätzlich anteilige Kosten für Gas und Strom angesetzt. Nach Auffassung des Finanzamtes ist der

Mittelpunkt der Tätigkeit als Dirigent nicht im Arbeitszimmer sondern bei der Erarbeitung eines Musikstückes mit einem Orchester und den damit zusammenhängenden Auftritten. Diese im Prüfungsverfahren neu ermittelten Tatsachen ziehen eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 nach sich.

Die geltend gemachten Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer werden als Betriebsausgabe nicht anerkannt.

	2005	2006		
Mietaufwand Arbeitszimmer	- 1.721,02	- 1.721,02		
Strom und Gas Arbeitszimmer		- 345,29		
steuerliche Auswirkungen				
Zeitraum			2005	2006
Einkommensteuer			Euro	Euro
(320) Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Arbeitszimmer			- 1.721,02	- 2.066,31

Tz. 2 AfA Geige

2005 wurde durch den Abgabepflichtigen eine Geige um 170.000.-€ zuzüglich 10% Umsatzsteuer angeschafft.

Aus dem Beleg geht hervor dass diese Geige in der 2. Hälfte des 18.Jahrhunderts hergestellt wurde. Die Anschaffung der Geige wurde aktiviert und diese auf 5 Jahre Nutzungsdauer abgeschrieben. Die Vorsteuer wurde geltend gemacht.

Wie sich aus § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, kommt eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter in Betracht.

Diese Geige stellt kein Wirtschaftsgut dar, deren Wert durch Benutzung bzw. Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird. In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass Antiquitäten Gegenstände sind, denen ein besonderer Altertumswert zukommt, und dass Gegenstände, die älter sind als 150 Jahre, stets als Antiquitäten gelten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20, Tz 67; Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 20 EStG 1988, Pkt. 4.6).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem ähnlich gelagerten Fall ausgesprochen, dass Antiquitäten zwar grundsätzlich einer technischen (physikalischen) Abnutzung unterliegen,

jedoch diese Abnutzung unter Bedachtnahme auf den historischen Wert und der damit verbundenen Bereitschaft zur werterhaltenden Pflege sich in so großen Zeiträumen vollzieht, dass die Abnutzung so gering und demnach steuerlich zu vernachlässigen ist (Erkenntnis vom 24.9.1996, 94/13/0240).

Daher wird die Absetzung für Abnutzung seitens des Finanzamtes nicht anerkannt.

	2005	2006	2007		
AfA Geige	34.000	34.000	34.000		
steuerliche Auswirkungen					
Zeitraum			2005	2006	2007
			Euro	Euro	Euro
Einkommensteuer					
(320) Einkünfte aus selbständiger Arbeit			34.000	34.000	34.000

Zur Wiederaufnahme führte die Betriebsprüfung wie folgt aus:

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2005 - 2007	Tz. 1, 2, 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 wieder auf und setzte die Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 in der unten in Tabellenform angeführten Höhe fest, wobei weder die Kosten für das Arbeitszimmer anerkannt wurden noch die Abschreibung für die Meistergeige. In den Jahren 2005, 2006 und 2008 erfolgte im Zuge der Veranlagung eine Anrechnung der auf die ausländischen Einkünfte mit Steueranrechnung entrichteten ausländischen Steuer in der Form, dass als (im Inland steuerbare) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Saldogröße aus anerkannten inländischen Verlusten und Einkünften aus selbständiger Arbeit mit Steueranrechnung) die vom Bf. bekannt gegebenen Einkünfte angesetzt wurden und auf diese der bekannt gegebene Anrechnungsbetrag angerechnet wurde. Für das Jahr 2007 wurden im Zuge der Veranlagung zwar ausländische Einkünfte mit Anrechnung, jedoch kein Anrechnungsbetrag angesetzt, weshalb in diesem Jahr keine Anrechnung erfolgte. Darüber hinaus ist eine Korrektur betreffend die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer (Strom und Gas anteilig) nicht erfolgt. Trotz Korrektur des inländischen Verlustes entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung erfolgte für das Jahr 2008 keine entsprechende Anpassung der ausländischen Einkünfte mit Steueranrechnung, wodurch es gemessen an den angesetzten, im Inland steuerbaren Einkünften aus selbständiger Arbeit zu einer zu geringen Anrechnung der ausländischen Steuer kam.

Jahr	2005	2006	2007	2008
festgesetzte	Euro	Euro	Euro	Euro
Einkommensteuer	9.610,31	318,60	8.547,33	16.059,40

Der Bf. zog in den Steuererklärungen die direkt zuordenbaren Kosten bei den jeweiligen Einkünften ab und erfasste die allgemeinen Kosten zur Gänze bei den Inlandseinkünften im Wege einer Überschussrechnung, wodurch es in sämtlichen Jahren zu hohen inländischen Verlusten aus selbständiger Erwerbstätigkeit gekommen ist, obwohl im Inland in den Jahren 2005 und 2006 nur sehr geringe Einkünfte erzielt wurden. Durch die Berücksichtigung der Kosten bei den im Inland erzielten bzw. steuerbaren Einkünften kam es zu einer Aushöhlung der inländischen Steuerbasis.

Gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 wieder aufgenommen wurden, sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 erhob der Bf. Berufung, welche nunmehr als Beschwerde gilt, und beantragte die Durchführung einer Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Beantragt wurde weiters die Aufhebung der Bescheide und die Durchführung einer Veranlagung aufgrund der eingereichten Einkommensteuererklärungen. Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide lägen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vor. Die Ausführungen

der Betriebsprüfung stellten eine Unterstellung dar, welche die erforderlichen Sachbeweise vermissen lasse. Die Ermessensübung sei nicht begründet worden. Darüber hinaus seien die aufgrund der Wiederaufnahme erlassenen Sachbescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Die Betriebsprüfung habe nicht berücksichtigt, dass die wesentliche Tätigkeit des Dirigenten in seinem Arbeitszimmer ausgeübt werde und zwar in der Erarbeitung der aufzuführenden Musikwerke. Diese Phase der Tätigkeit nehme wesentlich mehr Zeit in Anspruch als die darauf folgende Umsetzung mit dem Orchester und den daraus resultierenden Auftritten. Das Arbeitszimmer bilde den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und sei unbedingt notwendig. In den Kalenderjahren 2005 bis 2007 sei unter den Betriebsausgaben die Abschreibung für Abnutzung für eine 2005 angeschaffte Geige erfolgt. Es handle sich um ein Instrument aus dem 18. Jahrhundert und werde dieses Instrument vom Bf. zur Berufsausübung benötigt. Der Bf. benutze die Geige als Betriebsmittel und erziele seine Einkünfte überwiegend unter deren Nutzung. Die Geige werde fast bei allen Auftritten verwendet und unterliege durch den ständigen Transport, die klimatischen Veränderungen und das Bespielen selbst einer ständigen Abnutzung. Das Instrument möge zwar nach ständiger Nutzung im Konzert- und Probebetrieb aufgrund seines Herstellungsdatums über einen gewissen Liebhaberwert verfügen, jedoch könne weder vorhergesehen noch in irgendeiner gültigen Form jetzt schon bemessen werden, welchen Wert es dann repräsentieren noch in welchem Zustand es sich dann befinden werde. Interpreten wie auch Instrumentenbauer verfügten derzeit noch nicht über die ausreichende Erfahrung, inwieweit Streichinstrumente aus dem 17. und 18. Jahrhundert in 20 oder 30 Jahren noch geeignet seien, im Konzertbetrieb genutzt zu werden, wenn sie einer ständigen Beanspruchung im Sinne der heutigen Verwendung unterlägen. Es liege auch eine gleichheitswidrige Behandlung im Verhältnis zu anderen im Betrieb verwendeten Gegenständen vor. Der Bf. hielt weiters fest, dass bei dem Einkommensteuerbescheid 2007 die ausländische Steuer in Höhe von 22.434,08 Euro nicht in Abzug gebracht worden sei und ersuchte um Berücksichtigung der Steuer.

Der Bf. erhob auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung, welche nunmehr als Beschwerde gilt und verwies auf die Begründung der bereits betreffend die Vorjahre erhobenen Berufung. Der Bf. hielt weiters fest, bei dem Einkommensteuerbescheid 2008 sei die ausländische Steuer in Höhe von 25.479,02 Euro nicht in Abzug gebracht worden und ersuchte um Berücksichtigung der Steuer.

Die Betriebsprüfung nahm dazu wie folgt Stellung:

„Stellungnahme

• Arbeitszimmer

In der Beilage zur Erklärung 2005 und 2006 wurden unter Miet und Pachtaufwand Aufwendungen für Miete und anteilige Energiekosten geltend gemacht.

Im Zuge der Prüfung ergab sich, dass diese Beträge ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer betreffen.

Ein Wohnungsplan wurde der Prüferin übermittelt. Aus diesem ist ersichtlich, dass die Gesamtgröße der Wohnung 124,63 m² beträgt. Laut Fragenbeantwortung vom 12.1.2010, sei bis einschließlich 2007 ein Zimmer mit einer Nutzfläche von 19,33 m² beruflich genutzt worden (daher rund 16% Anteil an der Wohnung), ab dem Jahr 2008 das Nebenzimmer mit einer Nutzfläche von 11,49 m² (d.s. ca 9%) .

Seitens der Betriebsprüfung wurde basierend auf der gängigen Rechtsprechung, welche im Bericht angeführt wurde, das Arbeitszimmer nicht als der Mittelpunkt der Tätigkeit gesehen.

Das in der Berufung angeführte Berufsbild, insbesondere der erste Absatz: "Der Dirigent erarbeitet gemeinsam mit dem Orchester die Aufführung eines Musikwerkes weiters: "Vom Publikum am deutlichsten wahrgenommen wird die Arbeit des Dirigenten, der während der Vorstellung das Orchester und im Falle eines Opernorchesters die Sänger leitet, deckt sich mit der Ansicht der Prüferin, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit als Dirigenten an jenem Ort befindet, an welchem die Proben mit dem Orchester und die Auftritte stattfinden.

Weiters wird in der Berufung angeführt, eine Erarbeitung des aufzuführenden Musikstückes im Arbeitszimmer nehme wesentlich mehr Zeit in Anspruch, als die darauf folgende Umsetzung mit dem Orchester und die jeweiligen Auftritte.

Laut gängiger Rechtsprechung ist im Zweifel die zeitliche Komponente heran zu ziehen, das heißt, es ist zu prüfen, ob der in der Berufung eingewendete mehrheitliche Zeitaufwand für die Erarbeitung der Musikstücke im Arbeitszimmer auch den Tatsachen entspricht.

Dem Berufungsvorbringen stehen in diesem Zusammenhang die Auslandsaufenthalte des Berufungswerbers entgegen.

Laut geltend gemachter Diäten hielt sich Herr NN_Bf. im Jahr 2005 206 Tage im Ausland auf. Im Jahr 2006 67 Tage und im Jahr 2007 68 Tage, wobei diese Anzahl der Tage nur den Auslandsaufenthalt in Land4 betrifft.

Es werden allerdings zusätzlich Fahrt und Reisespesen geltend gemacht, welche die ausländischen Einkünfte betreffen - wobei die darauf entfallenden Tage noch zu berücksichtigen sind.

Wird dann noch der Zeitaufwand für Proben und Auftritte berücksichtigt, kann die Einwendung des Berufungswerbers, die überwiegende Zeit im Arbeitszimmer zu üben, nicht nachvollzogen werden.

Ausgehend von diesen Feststellungen, wurde seitens der Prüferin nicht nur in Anbetracht des Berufsbildes eines Dirigenten, vielmehr auch in Hinblick auf die zeitliche Komponente, kein Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer gesehen.

Hinzukommt, dass der Berufungswerber in Land4 beim Bez_Orcheser tätig war. Für diese Zeit wurde ihm seitens des Auftraggebers eine Wohnung in Bozen zur Verfügung gestellt und auch teilweise Kosten erstattet. So stehen z.B. im Jahr 2005 getätigten

Mietaufwendungen in Höhe von 8.160.- Einnahmen aus Kostenerstattung iHv € 6.000.- gegenüber.

- *Im vorletzten Satz der Textziffer 1 wird auch darauf eingegangen, dass mit der Feststellung der Nichtanerkennung des Arbeitszimmers - in der Beilage war nur ganz allgemein gehalten ein Betrag für "Miete und anteiligen Energiekosten" ausgewiesen - sich nunmehr neue Tatsachen ergeben haben, die eine Wiederaufnahme nach sich ziehen. Die Ermessungsentscheidung wird unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" im Bericht dargelegt. In den Einkommensteuerbescheiden des jeweiligen Jahres wird begründend auf den Bericht und die darin angeführte Ermessungsentscheidung verwiesen.*

- *Die Berufung richtet sich weiters gegen die Nichtanerkennung der Abschreibung für Abnutzung einer antiken Geige.*

Der Berufungswerber bringt vor, durch die Bespielung des Instrumentes komme es zur Abnutzung der Lasur und des Holzes. Dem ist seitens der Betriebsprüfung entgegenzuhalten, dass allfällige Reparaturen in den entsprechenden Jahren aufwandswirksam berücksichtigt werden können, da die Betriebsprüfung nicht die betriebliche Nutzung in Abrede gestellt, sondern das Argument angeführt hat, dass diese Geige als Antiquität anzusehen ist und sich somit die Abnutzung unter Bedachtnahme auf den historischen Wert und der damit verbundenen Bereitschaft zur werterhaltenden Pflege in so großen Zeiträumen vollzieht, dass die Abnutzung so gering und demnach steuerlich außer acht zu lassen ist.

Die gegenständlichen Berufungseinwendungen ähneln in Argumentation und Wortlaut den in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) GZ.RV/1987-W/03 angeführten Einwendungen jenes Berufungswerbers.

(Anm.: Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.)

Daher wird in dieser Stellungnahme auf die Begründung des UFS zur Abweisung der Berufung hingewiesen.

U.a. wurden die Entscheidungskriterien des UFS im Zuge der rechtlichen Würdigung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes herangezogen.

In Folge der steuerlichen Auswirkung sind für die Jahre 2007 und 2008 ausländische Steuern in Höhe von 22.434,08 bzw. 25.479,02 in Abzug zu bringen.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte, dieser insofern teilweise stattzugeben, als die ausländischen Steuern in den Jahren 2007 und 2008 in Höhe von 22.434,08 Euro bzw. 25.479,02 Euro zu berücksichtigen seien. Im Hinblick auf die übrigen Streitpunkte wurde beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenat es wurde seitens des Bf. vorgebracht, seine Tätigkeit sei in den gegenständlichen Jahren hauptsächlich jene als Dirigent gewesen, wobei er jedoch in den Konzerten auch immer wieder als

Geigensolist aufgetreten sei. Seine besonderen Begabungen für beide Tätigkeiten, nämlich als hervorragender Dirigent und begnadeter Geigenspieler – er sei Preisträger des Paganini Violinwettbewerbs in Genua – ermöglichten es ihm, in Konzerten beides zu verbinden, was ihm die besonderen künstlerischen Erfolge im In- und Ausland beschert habe. Seine Tätigkeit könne daher nicht auf jene eines Dirigenten reduziert werden, da er sich auf Konzerte nicht nur als deren Dirigent, sondern auch als Solist auf seiner Geige vorbereiten und daher täglich mit dieser Geige üben müsse. Weiters verwende er seine Geige zum Erarbeiten von Interpretationen in einer Form und Präzision, wie es den meisten anderen Dirigenten nicht möglich sei. Aufgrund seiner hohen Begabung für das Instrument arbeite er damit wesentlich intensiver und stelle wesentlich höhere Ansprüche an die Qualität der Geige und deren Klangfarbe. Daher unterliege seine Geige auch einer viel größeren Beanspruchung, da er aufgrund seines Könnens besondere Qualitätsansprüche an sein Instrument stelle, welche leider von neuen Geigen nicht mehr in dieser Form erfüllt würden bzw. neue Geigen sehr rasch die entsprechende Klangfarbe verlieren würden. Der Bf. wäre, um den Anforderungen an die Klangqualität des Instrumentes gerecht zu werden, für welche er bekannt sei und welche auch bei Konzerten von fachkundigem Publikum gefordert und gewürdigt werde, spätestens nach zwei Jahren gezwungen, sich eine neue Geige zu kaufen, da eine neue Geige seiner Beanspruchung nicht länger Stand halte und danach die Klangfarbe des Instruments verloren gehe. Außerdem seien nach seiner fachkundigen Wahrnehmung bei einem alten hochwertigen Instrument wesentlich mehr Klangvariationen möglich als bei einem neuen - wenn auch hochwertigen Instrument. Durch das alte Holz würden Klangbedingungen entstehen welche durch neues Holz nicht nachgebildet werden könnten. Daher sei eine neue Geige nie mit einer alten vergleichbar. Seine Geige sei eine der kostengünstigsten der hochwertigen alten Geigen und in keinem Qualitäts- bzw. Wertverhältnis zu einer Geige wie einer Stradivari oder Guarneri und somit mit diesen auch nicht vergleichbar. Da beim Bf. die Präzision des Klanges so im Vordergrund stehe, welche natürlich immer wieder erarbeitet und geübt werden müsse, verwende der Bf. nur diese Geige sowohl zum Erarbeiten der Stücke als auch zum Üben für seine Soloauftritte, da dafür eine neue Geige nicht geeignet wäre. Da die Anforderungen an die Qualität der Geige so hoch seien, diene diese ausschließlich der beruflichen Verwendung und es liege im Besitz der Geige kein Repräsentationszweck. Die Geige diene dem Bf. nachweislich unmittelbar und ausschließlich der Berufsausübung und sie stelle bei ihm somit eindeutig notwendiges Betriebsvermögen dar, für welches eine Angemessenheitsprüfung gar nicht vorzunehmen sei, da der § 20 EStG nicht zur Anwendung gelange. In Doralt, ESt G 13, § 4 Tz 45 finde sich dazu folgende Definition:

"Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (E 30.10.1974, 1724/72, 1975, 30; vgl auch E 12.12.1995, 94/14/0091, 1996, 303; BFH, BStB/1976 11 179)."

Die gegenständliche Geige sei laut beigefügter Versicherungsbestätigung ab 04.06.2005 auf die Versicherungssumme von € 187.000,00 versichert.

Zur Frage der Nutzung des Arbeitszimmers gab der Bf. an, dass er trotz längerer Auslandsengagements immer wieder nach Österreich zurückkehre, da es ihm im Ausland nicht möglich sei, neue Konzerte vorzubereiten, da er nur in seinem Arbeitszimmer sämtliche dafür erforderlichen Unterlagen, eine Tonanlage, Partituren, sein Klavier, etc. habe, welche er nicht auf Reisen mitführen könne. Somit sei sein Arbeitszimmer ein unabdingliches Erfordernis, ohne welches er seinen Beruf nicht in der erforderlichen Form und Qualität ausüben könne. Es wäre ihm nicht möglich, an einem anderen Ort ungestört bzw. ohne seine Umgebung auf die Dauer zu stören, seine täglichen mehrstündigen Übungen auf der Geige zu absolvieren, und sich als Dirigent entsprechend auf neue Konzerte bzw. Musikstücke vorzubereiten. Er benötige dazu sowohl seine technischen Einrichtungen, mit deren Hilfe er sich die Interpretation von Musikstücken erarbeite, historische Interpretationen bzw. Interpretationen verschiedener Dirigenten und Konzertmeister mittels Tonaufnahmen vergleiche, Partituren durcharbeite, Artikulationen und Striche vorbereite und erarbeite und somit sehr viel Vorbereitungszeit für seine Tätigkeit als Dirigent sowie Übungszeit als Solist in seinem Arbeitszimmer verbringe.

Es seien in den gegenständlichen Jahren nur geringe Kosten für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. In den Jahren 2005 und 2006 seien es 16 % des Mietaufwandes gewesen, in den nachfolgenden Jahren nur mehr 9 %. Dadurch sei dem Umstand Rechnung getragen worden, dass sich der Bf. auch öfters im Ausland aufgehalten habe.

Da der Bf. sehr viele Engagements im Ausland gehabt habe, z. B. in Land4, seien diese Einkünfte ebenfalls in Österreich erklärt worden. Insbesondere in den Jahren 2007 und 2008 habe sich dadurch das Erfordernis der Anrechnung der ausländischen Einkommensteuer ergeben, welche in den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 nicht bzw. nicht in der entsprechenden Höhe erfolgt sei. Es werde daher diesbezüglich die volle Anrechnung der entrichteten ausländischen Einkommensteuer gemäß den Regelungen der entsprechenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen, in der Folge kurz mit DBA bezeichnet) beantragt. In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates erklärte der Bf., dass es sich bei den in den Jahren 2005 bis 2008 geltend gemachten Aufwendungen nur um einen Teil der gesamten Betriebsausgaben handle, welche in Österreich als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, da auch in anderen Ländern Ausgaben geltend gemacht worden seien. Die in Österreich geltend gemachten Ausgaben seien aus folgenden Gründen in Österreich als Betriebsausgaben anzuerkennen:

Kosten im Zusammenhang mit der Geige

Es werde zur Kenntnis genommen, dass nur eine Nutzungsdauer von 100 Jahren steuerlich anzuerkennen sei.

Hinsichtlich der Aufteilung Kosten, welche im direkten Zusammenhang mit der Geige stehen (Abschreibung, Instandhaltung, Fremdkapitalkosten) gab der Bf. zu Bedenken, dass die Verwendung und somit die Abnutzung der Geige, die dadurch erforderlichen Reparaturen sowie die dafür bezahlten Versicherungsprämien nicht von der Höhe der erzielten Einkünfte abhängen, sondern hier mehr eine zeitliche Komponente zu berücksichtigen sei. Wenn eine Aufteilung dieser Kosten erfolgen soll, dann habe sich diese eher am Verhältnis der im jeweiligen Land verbrachten Tage des jeweiligen Kalenderjahres zu orientieren. Dazu werde die jährliche Zusammenfassung der Zeitaufzeichnungen vorgelegt, aus welcher die Aufenthaltsdauer im Ausland ersichtlich sei. Da der Bf. in seinem Arbeitszimmer in Österreich auch für die Konzerte im Ausland Vorbereitungen treffe und übe, wurde eine pauschal geschätzte Erhöhung der Auslandstage um 20 % vorgeschlagen, um diesem Umstand Rechnung zu tragen. Dann ergebe sich ein eindeutiger Aufteilungsschlüssel, nach welchem die Kosten den jeweiligen Ländern zugerechnet werden könnten, wobei es nur durch das Verschieben von Aufwendungen in Länder mit DBA mit Progressionsvorbehalt zu einem echten Ausscheiden von Aufwendungen komme, da beim Anrechnungsverfahren dadurch die Einkünfte in diesen Ländern sinken würden, das Gesamteinkommen jedoch gleich bleibe. Bedeutung habe dies jedoch für die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern.

Fremdkapitalzinsen

Diese dienten ausschließlich der Finanzierung der Anschaffung der Geige und seien somit entsprechend der oben ausgeführten Verteilung der Kosten der Geige zu berücksichtigen.

Sachversicherung

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um die Aufwendungen für die Versicherung der Geige in Höhe von € 698,90 p.a.. Die restlichen Kosten entfielen auf die jeweiligen anteiligen Versicherungsbeiträge für das Arbeitszimmer.

KFZ-Kosten

Bei der AfA für einen PKW handle es sich genauso wie bei den restlichen Kosten für das Fahrzeug ausschließlich um Kosten, welche im Zusammenhang mit Einnahmen in Österreich stehen, da der Bf. das Fahrzeug nur im Inland verwende. Ins Ausland reise der Bf. mit dem Flugzeug bzw. der Bahn, wobei diese Kosten bereits dem jeweiligen Land zugerechnet worden seien. Für die Privatnutzung des PKW sei bereits ein Privatanteil ausgeschieden worden. Diese Kosten seien daher ungekürzt anzuerkennen.

Reisekosten, Taxi

Hierbei handle es sich ausschließlich um Österreichische Reisespesen (Bahntickets bzw. Tages- und Nächtigungsgelder in Österreich), da die ausländischen Reisekosten bei den jeweiligen Ländern abgesetzt werden. Die geltend gemachten Kosten für Taxifahrten beträfen ausschließlich Taxifahrten in Österreich.

Pflichtversicherung SVA

Die Versicherungsbeiträge seien ausschließlich Österreich zuzurechnen, da einerseits Pensionsbeiträge nur einer künftigen österreichischen Pension zuzurechnen sind. Die Krankenversicherungsbeiträge, BVK-Beiträge und Unfallversicherung seien ebenfalls nur Österreich zuzurechnen, da der Bf. nur österreichische Ärzte aufsuche bzw. hier Leistungen in Anspruch nehme bzw. Leistungen daraus nur in Österreich in Anspruch nehmen könne (UV, BVK). Für den Fall einer Erkrankung im Ausland fahre er nach Hause, da sich sein Lebensmittelpunkt samt seiner Familie in Österreich befinde und er nur hier die entsprechende Pflege erhalte. Außerdem seien Behandlungskosten im Ausland vor Ort zu bezahlen. Aufgrund der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage durch österreichische zuzüglich ausländischer Einkünfte mit Anrechnungsverfahren führten zusätzliche Einkünfte unter Progressionsvorbehalt zu keiner Erhöhung der Beiträge.

Rechts-Beratungskosten

Diese beträfen nur Leistungen des Steuerberaters im Rahmen der Erstellung der österreichischen Steuererklärungen. Beratungsleistungen, welche der Bf. im Ausland in Anspruch nehme, würden in diesem Land abgesetzt. Weiters würden Beratungsleistungen auch durch die vermittelnden Agenturen erbracht, die an diese bezahlten Honorare seien bereits in den jeweiligen Ländern angesetzt worden.

Miete, Strom, anteilige Versicherung und Instandhaltung

Diese beträfen ausschließlich das Arbeitszimmer.

Vermittlungsprovisionen

Im Jahr 2006 betreffe der Betrag von € 657,00 Land4 (Anrechnungsmethode) und nur € 96,00 Land7 (Progressionsvorbehalt). 2008 entfielen nur € 700,00 auf Land5 (Konzert in Győr, aber Honorar aus Land5) In den Jahren 2005 und 2007 habe es keinen diesbezüglichen Aufwand gegeben.

Somit verblieben folgende Kosten, welche ebenfalls einer zeitbezogenen prozentualen Aufteilung unterliegen könnten:

Kosten im Zusammenhang mit der Geige
CDs, Noten, Requisiten, div. Wareneinkauf
Telefonkosten, Porto, Internet
Geringwertige Wirtschaftsgüter
Fachliteratur, Zeitungen
PC Büromaterial
Werbeaufwand
Geldverkehrsspesen

Verwiesen wurde darauf, dass in den Jahren 2007 und 2008 der Bf. zusätzlich ein Engagement beim DG gehabt habe, wobei die Dauer seiner Dienstverhältnisse im Jahr 2007 rund 3 Monate und 2008 rund 5 Monate betragen habe.

Zur Kontrollmitteilung betreffend Einnahmen in Land7 im Jahr 2008 hielt der Bf. fest, dass die Daten zu den australischen Einkünften jahresübergreifend, in diesem Fall für die Saison 2007/2008, bekannt gegeben worden seien. Da der Bf. nur im Jahr 2007 in Land7 tätig gewesen sei, seien diese Einkünfte zur Gänze dem Jahr 2007 zugeordnet und somit bereits im Jahr 2007 erklärt worden. Der Betrag von € 16.414,71 (=AUD 33.486,00) sei in den erklärten Einkünften im Jahr 2007 enthalten (€ 20.642,58 bzw. AUD 37.298,00). Im Jahr 2008 sei daher nur mehr eine geringe Nachzahlung von € 237,14 erklärt worden.

Über Vorhalt ergänzte der Bf. das Berufungsvorbringen dahin gehend, dass Diäten, welche irrtümlich für die Jahre 2007 und 2008 geltend gemacht, bzw. nicht geltend gemacht wurden, korrigiert bzw. ergänzt wurden. Der Bf. hielt zunächst an dem Vorschlag fest, die Auslandstage um 20 % zu erhöhen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Bf. bereits vor den Engagements im Ausland Vorbereitungen in Österreich dafür treffe, welche aber dem Ausland zugerechnet werden müssten. Die restlichen Tage verbringe der Bf. in Wien, wo er täglich auf seinem Instrument übe, um seine berufliche Leistungsqualität aufrecht erhalten zu können, und von wo aus er zu den Orchestern in der ganzen Welt in Verbindung stehe, um künftige Engagements zu erhalten. Dort habe er seinen Betriebssitz und dort befänden sich abgesehen von seiner Geige seine wesentlichen Betriebsmittel (Klavier, Tonanlage, Partituren, Literatur etc.). Ohne diese Gegenstände und sein Arbeitszimmer könne er seine berufliche Tätigkeit nicht ausüben. Der Bf. versteuere sein gesamtes Welteinkommen in Österreich und habe zusätzlich neben seiner selbständigen Tätigkeit in den Jahren 2007 und 2008 auch ein Engagement beim DG (Dienstverhältnis) gehabt. Ein anteiliger Abzug von allgemeinen Betriebskosten bzw. Werbungskosten in Österreich stehe auch über jene Tage hinaus zu, in welchen er ein dezidiertes Engagement in Österreich gehabt habe, weil sich der Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeiten in Österreich befände und er nach allen Auslandsaufenthalten immer wieder hierher zurückkehre, um in Österreich zu arbeiten, auch wenn diese Arbeit nicht unmittelbar einem Engagement zugeordnet werden könne.

Teile man die Kosten anhand des von der Steuerberatungskanzlei vorgeschlagenen Schlüssels auf die jeweiligen Länder auf, komme es nur insoweit zu einer Änderung des steuerpflichtigen Einkommens in Österreich, als es zu Verschiebungen von Aufwendungen in Länder mit DBA mit Progressionsvorbehalt und somit zu einem echten Ausscheiden von Aufwendungen komme, da beim Anrechnungsverfahren dadurch nur die Einkünfte in diesen Ländern sanken und das österreichische Einkommen steige, das Gesamteinkommen jedoch gleich bleibe. Geringfügigere Auswirkungen ergäben sich noch für die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern.

Der Bf. zog in der Folge die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Inhaltlich brachte der Bf. neben weiteren Änderungen der Tage, für welche Diäten geltend gemacht wurden, noch vor, er habe vom 10.1. bis 24.3.2007 zusätzlich ein Dienstverhältnis beim DG gehabt. Diese Tage seien zu den Tagen laut Diätenaufstellung

noch für Österreich hinzuzurechnen. Die Diäten, welche 2007 für einen Aufenthalt in Land1 gesetzt wurden, seien bei den österreichischen Einkünften abzuziehen, weil das Honorar dafür vom A_Orchester des B_Bezeichnung bezogen wurde. Die Diäten vom 2.1.2008 bis 15.1.2008, welche Land2 zugeordnet wurden, beträfen einen Aufenthalt in Land3, weshalb die Diäten entsprechend zu korrigieren seien.

Über Vorhalt, wonach der Bf. an jenen Tagen, an welchen er unselbständig erwerbstätig war, nicht ausschließlich in Österreich tätig war und dass in diesem Zeitraum für fast ebenso viele Tage Diäten im Ausland verrechnet wurden, wie im Inland, wurde der Einwand zurück genommen.

Der Bf. verrechnete 2007 beginnend mit der Zeit vom 8.1.2007 bis 20.1.2007, also eines Zeitraumes von 13 Tagen, bis 24.3.2007 Diäten für Aufenthalte in Stadt an 38 Tagen. Er war laut Versicherungsdatenauszug vom 10.1.2007 bis 24.3.2007 unselbständig erwerbstätig am GD.

Im Jahr 2008 verrechnete er von 16.2.2008 bis 10.3.2008 Diäten für Aufenthalte in Stadt an 24 Tagen. In der Folge verrechnete der Bf. im März und im April, im Mai, im Juni, im November und im Dezember Diäten für Aufenthalte in Stadt an insgesamt 27 Tagen. Er war laut Versicherungsdatenauszug vom 29.1.2008 bis 18.4.2008 und vom 20.10.2008 bis zum 31.12.2008 unselbständig erwerbstätig am GD.

Zuletzt wurde Einvernehmen mit der steuerlichen Vertretung und dem Finanzamt dahin gehend erzielt, dass jene Tage, für welche Diäten verrechnet wurden, als Tage angesehen werden, in welchen sich der Bf. nicht im Arbeitszimmer auf seine Tätigkeit vorbereitet hat und dass die allgemeinen Kosten mangels anderer Nachweise (etwa entsprechend geführter Aufzeichnungen) schätzungsweise im Verhältnis der Tage auf die einzelnen Engagements aufzuteilen sind, für welche jeweils Diäten geltend gemacht wurden, weil davon auszugehen ist, dass die Ausgaben vor allem als Werbungskosten der im jeweiligen Jahr erzielten Einkünfte anzusehen sind.

Die Aufteilung auch der allgemeinen Kosten auf das Dienstverhältnis und die in einzelnen Ländern erzielten Einnahmen ermöglicht eine genauere Berechnung der auf die einzelnen Länder entfallenden Einkünfte. Diese ist notwendig, um zu bestimmen, inwieweit die Kosten nicht zu erfassen sind (wenn Einkünfte in Ländern erzielt wurden, mit denen ein Progressionsvorbehalt vereinbart wurde), welcher Betrag als Anrechnungshöchstbetrag zu gelten hat (wenn Einkünfte in Ländern erzielt wurden, mit denen ein Anrechnungsvorbehalt vereinbart wurde) und inwiefern ein voller Abzug bei den in Österreich erzielten Einkünften vorzunehmen ist.

Bei den geltend gemachten Diäten kommt es aufgrund der mitgeteilten Korrekturen zu folgenden Änderungen:

2007	bisher	nunmehr	Differenz
------	--------	---------	-----------

Österreich (Land1)	633,00 Euro	380,10 Euro	252,90 Euro
Land4	3.060,30 Euro	1.754,70 Euro	1.305,60 Euro

2008	bisher	nunmehr	Differenz/ Mehrbetrag
Land3	0,00	1.476,10	1.476,10
Land5	2.163,00	2.198,30	35,30
Land4	1.408,30	1.300,90	107,40
Land2	1.142,30	0,00	1.142,30

(Beträge in Euro)

Für 2008 wurden zunächst für einen Aufenthalt in Land2 - Gebiet Diäten für den Zeitraum vom 26.12.2007 bis 1.1.2008 geltend gemacht. Diese waren nicht zu korrigieren, weil 2007 keine entsprechenden Einkünfte erzielt wurden. Die Tage sind jedoch für die Aufteilung zu berücksichtigen.

Die steuerliche Vertretung erklärte weiters, dass die im Jahr 2008 geltend gemachten Vermittlungsprovisionen im Betrag von 5.300,00 Euro mit einem Betrag in Höhe von 700,00 Euro auf die in Land5 erzielten Einkünfte entfallen. Der Rest in Höhe von 4.600,00 Euro wurde an die ausländische Agentur „NAME“ bezahlt und sei daher von den in Land4 erzielten Einkünften in Abzug zu bringen.

Die dem Bf. und dem Finanzamt mitgeteilten Berechnungen und die Höhe der errechneten Steuer wurden von den jeweiligen Parteien als richtig anerkannt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006:

Die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen geltenden gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten wie folgt:

§ 303 (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zu dieser Bestimmung ausgeführt hat (vgl. VwGH vom 17.4.2008, 2007/15/0062), war die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt war es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Lag der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 richtet, ist daher zu überprüfen, ob die vom Finanzamt angeführten Wiederaufnahmegründe eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten.

Das Finanzamt führt „Feststellungen der Betriebsprüfung“ hinsichtlich geltend gemachter Betriebsausgaben – konkret der AfA für die Geige und der Kosten des Arbeitszimmers – als Wiederaufnahmegründe an. Von den im Gesetz angeführten Wiederaufnahmegründen kommt lediglich das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln in Betracht, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 31.5.2011, 2009/15/0135).

Wiederaufnahmegrund der Geltendmachung der AfA für die Geige:

Der Bf. legte dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen jeweils eine Überschussrechnung und ein Anlagenverzeichnis für die Jahre 2005 und 2006 vor, in welchen die planmäßige Abschreibung der Geige in der Summe der für die „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ geltend gemachten AfA enthalten war. Die AfA, welche für die Geige geltend gemacht wurde, war im Anlagenverzeichnis zwar nicht gesondert ausgewiesen, es war jedoch aufgrund der geltend gemachten Beträge ersichtlich, dass auch für die Geige eine planmäßige AfA geltend gemacht worden war, weil die Geige der mit Abstand wertvollste Gegenstand der Betriebs- und Geschäftsausstattung war. Die Anschaffung der Geige war dem Finanzamt infolge der Geltendmachung der Vorsteuer bereits bekannt und gelangte dem Finanzamt durch einen Vermerk im Abgabensystem, wonach die AfA für die Geige hätte überprüft werden sollen, auch unmittelbar vor Erlassung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2005 zur Kenntnis.

Im Oktober 2008 wurde ein Vorhalt verfasst, der sich ausschließlich auf eine Kontrollmitteilung bezog.

Die Anschaffung der Geige wurde dem Finanzamt bereits im Jahr 2005 bekannt und war die Geltendmachung der AfA für die Geige auch aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich, weshalb die Feststellung der Betriebsprüfung hinsichtlich der Geltendmachung einer AfA für die Geige keinen Wiederaufnahmegrund für das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 darstellt.

Wiederaufnahmegrund der Geltendmachung der Kosten für ein Arbeitszimmer:

Dass es sich bei den in den Jahren 2005 und 2006 geltend gemachten Ausgaben „Mieten für Räumlichkeit. anteilig“ um Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gehandelt hat, war aus dieser Umschreibung nicht erkennbar.

Wurden diese Kosten zu Unrecht geltend gemacht, lägen daher neue Tatsachen und Beweismittel vor, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten.

Die hinsichtlich des Arbeitszimmers in den Jahren 2005 und 2006 anzuwendende gesetzliche Bestimmung lautet wie folgt:

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

...

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2004, Zahl 2001/15/0052 im Fall einer Musikerin, die sowohl als Konzertpianistin als auch als Lehrerin tätig war, u.a. Folgendes ausgeführt:

„Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. jüngst etwa das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166).

.... Die Beschwerdeführerin stellt darauf ab, dass der überwiegende Zeitaufwand ihrer Tätigkeit durch Üben und Proben in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer gelegen sei, wobei der Zeitaufwand für die Darbietung der geübten und geproben Stücke bei Konzerten und Aufführungen davon überwogen werde.

Die belangte Behörde sieht im Üben und im Proben lediglich Hilfsleistungen, während die Darbietung vor Publikum die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle. Die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin erfordert allerdings ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart kann im Beschwerdefall der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort angenommen werden, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer.“

Das Finanzamt wendete ein, der Bf. habe sich im Jahr 2005 während über 200 Tagen im Ausland aufgehalten, weshalb das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde.

Der Bf. hat selbst erklärt, er müsse „täglich“ auf dem Instrument üben, um seine Fertigkeiten zu erhalten. Solcherart lag aber der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bf. im Jahr 2005 nicht im häuslichen Arbeitszimmer, weil er sich in diesem Jahr aufgrund seiner Auslandsengagements überwiegend nicht in Österreich aufhielt und daher seine täglichen Übungen überwiegend nicht im häuslichen Arbeitszimmer verrichtete.

Das Finanzamt ist daher aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 2005 zu Recht davon ausgegangen, dass ein Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides vorlag.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0159 unter Hinweis auf die Judikatur ausgeführt hat, ist bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130

Abs. 2 B-VG idF vor BGBl. I Nr. 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen. Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (vgl. das o.a. VwGH-Erkenntnis).

Der Bf. erzielte im Jahr 2005 nahezu ausschließlich im Ausland Einkünfte und bezahlte für die der österreichischen Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte mit Anrechnungsvorbehalt im Ausland Steuern vom Einkommen. Im Fall einer Einbeziehung der Kosten für das Arbeitszimmer in die Bemessungsgrundlage für die in Österreich festzusetzende Einkommensteuer müsste ein höherer Betrag auf die in Österreich festzusetzende Einkommensteuer angerechnet werden. Durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 würde sich im gegenständlichen Fall lediglich die Höhe des Anrechnungsbetrages ändern, weshalb es zu keiner Änderung der mit 0,00 Euro festzusetzenden Einkommensteuer kommen würde. Ein öffentliches Interesse an der Wiederaufnahme des Verfahrens aus diesem Grund besteht daher nicht.

Es ist daher eine Abwägung der Interessen des Bf. an der Aufrechterhaltung des Rechtsbestandes und an den öffentlichen Interessen an der ordnungsgemäßen Besteuerung vorzunehmen. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

Die Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO für die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO war im Zeitpunkt der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme bereits verstrichen. Die Rechtsordnung anerkennt in einem solchen Fall das Interesse des Abgabepflichtigen an einer Aufrechterhaltung des Rechtsbestandes, welches nur in gravierenden Fällen durchbrochen werden kann.

Ein Wiederaufnahmegrund, der für sich betrachtet zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens würde, weil das Interesse an der ordnungsgemäßen Festsetzung der österreichischen Einkommensteuer nicht davon berührt wird, kann daher nicht als Grund für eine Wiederaufnahme herangezogen werden, die in Wahrheit keinen anderen Zweck hat, als Versäumnisse des Finanzamtes richtigzustellen, welche auf andere Weise nicht mehr korrigiert werden könnten. Die Wiederaufnahme des Verfahrens in solchen Fällen würde mit den Absichten des Gesetzgebers, außerhalb der Frist des § 302 Abs. 1 BAO in den Rechtsbestand einzugreifen, um eine erkannte Rechtswidrigkeit zu beseitigen in Widerspruch stehen und das Ziel dieser Bestimmung unterlaufen.

Im Jahr 2006 gab der Bf. nur für 119 Tage Diäten verrechnet. Im Hinblick darauf, dass er aufgrund der Verwendung der Geige im Orchester unbestritten erklärt hat, er müsse täglich auf der Geige üben, lag in diesem Jahr der Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer. Das Finanzamt anerkannte die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer ausschließlich deshalb nicht, weil der Mittelpunkt der Tätigkeit als Dirigent nicht im Arbeitszimmer sondern bei der Erarbeitung eines Musikstückes mit einem Orchester und den damit zusammenhängenden Auftritten liege. Im Hinblick auf die Notwendigkeit, auf dem Instrument täglich zu üben und die geringe Zahl der Tage, an welchen der Bf. im Jahr 2006 aufgrund von Engagements auswärts tätig war, ist davon auszugehen, dass er überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer übte, um seine künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. In diesem Jahr liegt daher auch hinsichtlich des Arbeitszimmers kein Wiederaufnahmegrund vor.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. VwGH vom 28.02.2012, GZ. 2009/15/0170).

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO gilt Folgendes:

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Beschwerde gegen die Bescheide, mit welchen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 verfügt wurde, stattgegeben wurde, war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008:

Diese Bescheide ergingen nicht im wieder aufgenommenen Verfahren. Strittig ist, ob die Kosten, welche der Bf. für sein häusliches Arbeitszimmer und als planmäßige Abschreibung für eine Geige aus dem 18. Jahrhundert im Ausmaß von 20 % jährlich geltend machte, als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus selbständiger bzw. unselbständiger Tätigkeit abgezogen werden können.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

...

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

...

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Arbeitszimmer:

Wie bereits dargelegt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.06.2004, Zahl 2001/15/0052, betreffend die Werbungskosteneigenschaft von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer einer Konzertpianistin darauf abgestellt, ob die Abgabepflichtige in zeitlicher Hinsicht überwiegend in diesem geübt hat, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern.

Der Bf. machte im Jahr 2007 an 153 Tagen im Jahr Diäten geltend, im Jahr 2008 an 185 Tagen. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf., der nach eigenen Angaben täglich auf der Geige übte, im Jahr 2007 überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer übte, im Jahr 2008 hingegen nicht überwiegend im Arbeitszimmer übte.

Der Beschwerde war daher insoweit für das Jahr 2007 stattzugeben, für das Jahr 2008 war die Beschwerde insoweit abzuweisen.

Planmäßige Abschreibung der Geige:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Der Bf. hat bei der in der Anschaffung sehr teuren Geige aus dem 18. Jahrhundert eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von lediglich fünf Jahren angenommen. Er erklärte in diesem Zusammenhang, Interpreten wie auch Instrumentenbauer verfügten derzeit noch nicht über die ausreichende Erfahrung, inwieweit Streichinstrumente aus dem 17. und 18. Jahrhundert in 20 oder 30 Jahren noch geeignet seien, im Konzertbetrieb genutzt zu werden, wenn sie einer ständigen Beanspruchung im Sinne der heutigen Verwendung unterliegen.

Damit behauptete der Bf. selbst, dass sich die für das Instrument angesetzte fünfjährige Nutzungsdauer nicht auf Erfahrungswerte sondern auf eine willkürliche Annahme stützt.

Es ist zu bedenken, dass Streichinstrumente aus diesem Zeitraum noch immer in Verwendung stehen, obwohl sie seinerzeit nur in beschränkter Stückzahl hergestellt worden sind. Alleine dieser Umstand beweist, dass sie offenbar wesentlich länger beispielbar sind, als vom Bf. angenommen.

Jene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, auf welche sich das Finanzamt stützte, als es die Abschreibung für Abnutzung betreffend die Geige nicht als Werbungskosten anerkannte, ist vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom

31.7.2012, 2008/13/0082 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts mit folgender Begründung aufgehoben worden:

"In dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 24. September 1996, 94/13/0240, Vw Slg 7122/F, auf das hinsichtlich der für die Abnutzbarkeit von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Kriterien gemäß § 43 Abs. 2 VwGG zu verweisen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, zwar unterlägen "auch Antiquitäten grundsätzlich einer technischen (physikalischen) Abnutzung", diese vollziehe sich aber "in der Regel, zumal bei Nutzung einer Antiquität als Bücherwand," unter Bedachtnahme auf ihren historischen Wert und auf Grund der damit verbundenen praktisch unbegrenzten Bereitschaft zur werterhaltenden Pflege in so großen Zeiträumen und sei dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, dass sie steuerlich vernachlässigt werden könne.

Diese auf Antiquitäten im Allgemeinen und im konkreten Fall auf die "Nutzung einer Antiquität als Bücherwand" bezogenen Ausführungen hat die belangte Behörde auf die Violine des Beschwerdeführers angewendet, ohne der geltend gemachten Intensität ihrer Nutzung und den damit verbundenen Behauptungen über die zeitliche Begrenztheit der Möglichkeit einer solchen Nutzung Bedeutung beizumessen. Dass die "Einflüsse auf die Lasur und das Holz durch Transpiration und Bewegungsablauf" bei der behaupteten intensiven Nutzung durch - nicht näher umschriebene - "Pflegemaßnahmen" ausgleichbar seien, ist eine bloße Behauptung, der die Beschwerde ebenso entgegentritt wie sie mit Recht aufzeigt, dass der Hinweis auf geeignete Transportbehältnisse nichts über die Einflüsse wechselnder Klimabedingungen aussage und es sich auch beim Argument, die Art der Verwendung des Instruments durch den Beschwerdeführer gehe nicht über ein konservatorisch gebotenes Bespielen des Instruments hinaus, um eine nicht auf Ermittlungsergebnissen beruhende Annahme handle. Dem Standpunkt des Beschwerdeführers, das schon sehr alte Instrument sei in seinem nunmehrigen Gebrauch einem Verschleiß ausgesetzt, der seine dauerhafte Nutzbarkeit im Konzertbetrieb in Frage stelle, ist die belangte Behörde auf der Sachverhaltsebene jedenfalls nicht nachvollziehbar entgegen getreten.

Damit entfällt, wie die Beschwerde mit Recht geltend macht, aber auch die Grundlage für die Übertragung der Rechtsausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis auf den vorliegenden Fall. Was die von der belangten Behörde noch zitierte Entscheidung eines deutschen Finanzgerichts aus dem Jahr 1996 anlangt, so ist darauf zu verweisen, dass der Bundesfinanzhof in nun schon ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertritt, Geigen dieser Art, die im Konzertalltag im Gebrauch sind, seien - im Regelfall auf eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren abschreibbare - abnutzbare Wirtschaftsgüter (vgl. im Anschluss an die in der Beschwerde zitierte Entscheidung des BFH vom 26. Jänner 2001, VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, auch die Entscheidung vom selben Tag, VI R 165/98, und die Entscheidung vom 1. März 2002, VI R 141/00)."

Der Unabhängigen Finanzsenat begründete im fortgesetzten Verfahren betreffend die 1705 gebaute Violine in seiner Entscheidung RV/2398-W/12 vom 4.9.2012 die Annahme einer hundertjährigen Nutzungsdauer wie folgt:

"Nach bisheriger Verwaltungspraxis und den dazu ergangenen Entscheidungen der Finanzlandesdirektion sowie des UFS wurden auch von Berufsmusikern verwendete Musikinstrumente, die den Charakter einer Antiquität aufweisen, grundsätzlich als nicht abnutzbar angesehen, weil die technische (physikalische) Abnutzung so geringfügig ist, dass sie steuerlich vernachlässigt werden kann (vgl. Doralt, EStG, § 7 Rz. 65 und die dort zitierte Judikatur).

Nach der Rspr des BFH ist hingegen auf die tatsächliche Nutzung eines historischen und als Antiquität anzusehenden Musikinstruments abzustellen: Wird eine antike Violine nur zu Demonstrationszwecken eingesetzt, wird sie als nicht abnutzbar erachtet. In diesem Fall beschränkt sich der körperliche Verschleiß des Wirtschaftsgutes (Antiquität) - wie bei einer in Räumen aufbewahrten Kunstgegenständen - im Wesentlichen auf geringe Umwelteinflüsse und vollzieht er sich deshalb in so großen Zeiträumen, die es nicht mehr erlauben, eine Nutzungsdauer annähernd zu bestimmen. Eine technische AfA kann im Hinblick auf ihre Geringfügigkeit steuerlich vernachlässigt werden. Ein solches Wirtschaftsgut - wie eine bloß museal genutzte Violine - ist nicht abnutzbar. Diese zu Kunstgegenständen ergangene Rechtsprechung gilt für Gebrauchsgegenstände, wenn sie nicht entsprechend ihrer jeweiligen Bestimmung genutzt werden, sondern - wie Kunstobjekte - in erster Linie als Sammlungs- und Ausstellungsstücke dienen (vgl. BFH 2.12.1977, Zl. III R 58/75).

Diese zu Kunstgegenständen ergangene Rspr gilt auch für Gebrauchsgegenstände, wenn sie nicht entsprechend ihrer jeweiligen Bestimmung genutzt werden, sondern - wie Kunstobjekte - in erster Linie als Sammlungs- und Ausstellungsstücke dienen (vgl. BFH in BFHE 158,312, BStBl II 1990, 50).

Werden solche Objekte hingegen in ihrer Gebrauchsfunktion verwendet, unterliegen sie bei ständigem Gebrauch in der Regel einem technischen Verschleiß, der eine AfA auch dann rechtfertigt, wenn ein wirtschaftlicher Wertverzehr nicht eintritt oder es wirtschaftlich sogar zu einem Wertzuwachs kommt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 146, 76, BStBl II 1986, 355). Denn wirtschaftliche oder technische Abnutzung sind jeweils für sich zu beurteilen und berechtigen jeweils für sich gesehen zur Inanspruchnahme von AfA. Eine wirtschaftliche Abnutzung scheidet bei solchen historischen Instrumenten als Wirtschaftsgüter aus, die keinem Zeitgeschmack unterliegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 312, BStBl II 1990, 50).

Eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs ist nach der Rspr des BFH ausgeschlossen, an der technischen Abnutzbarkeit ändert sich aus dadurch nichts, dass dem infolge des Gebrauchs eintretenden Verschleißes durch entsprechende Erhaltungsmaßnahmen entgegen gewirkt werden kann.

Wird im vorliegenden Fall die historische Violine des Bw. aus dem Jahre 1705 im Rahmen seines Berufes laufend gespielt und ist deshalb einer regelmäßigen Gebrauchsabnutzung ausgesetzt, unterliegt sie einem technischen Verschleiß, der nach der Judikatur des BFH nicht vernachlässigt werden kann.

Aus diesem Grund hegt der BFH-Senat keine Bedenken, einer neuen Meistergeige eine typisierende Nutzungsdauer von 50 Jahren zu Grunde zu legen. Damit wird berücksichtigt, dass es sich bei Geigen um langlebige Wirtschaftsgüter handelt, bei denen eine Verschlechterung gegenüber dem Vorjahr nur begrenzt feststellbar ist (vgl. BFH 26.1.2001, VI R 26/98).

Eine Orientierung an den Zeitraum von 50 Jahren hält der BFH dann für unzulässig, wenn es sich um Instrumente handelt, die bereits über 100 Jahre alt sind und regelmäßig im Konzertalltag gespielt werden. Bei derartigen Unikaten würde eine Schätzung der Restnutzungsdauer mit 50 Jahren zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen. Bei der dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Fall war die im Konzertalltag verwendete Violine bereits knapp 300 Jahre alt, aber in tadellosem Zustand für den täglichen Gebrauch und hervorragend für den Konzertalltag geeignet (vgl. BFH 26.1.2001, VI R 26/98).

Die im vorangegangenen Verfahren ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Februar 2008, GZ. RV/1987-W/03 , wurde mit VwGH-Erkenntnis vom 31.7.2012, ZI. 2008/13/0082, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben. Dies u.a. mit der Begründung, dass die belangte Behörde, den Argumenten des Bw. bezüglich negativer Einflüsse auf Lasur und Holz durch Transpiration und Bewegungsablauf bei intensiver Nutzung als Konzertinstrument und einem ausgesetzten Verschleiß als Folge der dauerhaften Nutzung im Konzertbetrieb nicht nachvollziehbar entgegen getreten sei (vgl. VwGH 31.7.2012, ZI. 2008/13/0082).

Wenn im vorliegenden Fall die in Rede stehende Violine aus dem Jahre 1705 infolge ihrer täglichen Verwendung im Konzertalltag einem gewissen und nur schwer feststellbaren Verschleiß ausgesetzt ist, wird dieser eine Restnutzungsdauer von weiteren 100 Jahren zu Grunde gelegt."

In Ermangelung entsprechender Erfahrungswerte wird daher die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der vom Bf. erworbenen antiken Geige in Anlehnung an die Judikatur des BFH mit hundert Jahren geschätzt. Sollte entgegen dieser Annahme ein früherer Wertverfall der Geige eintreten – sei es aus Gründen der technischen Abnutzung, die eine entsprechende Weiterverwendung unmöglich machen, sei es aus Gründen, die im technischen Fortschritt wie der Entwicklung neuer Geigen liegen, welche eine bessere Klangqualität ermöglichen – könnte die Geige gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 vorzeitig abgeschrieben werden, wenn nicht ein entsprechender Veräußerungserlös erzielt werden kann, was im Hinblick auf die Sammlung wertvoller antiker Geigen durch Liebhaber durchaus denkbar ist.

Dass die Geige nach wie vor beispielbar ist und offenbar bespielt wird ergibt sich daraus, dass zu keinem Zeitpunkt eingewendet wurde, dass die Geige nicht mehr verwendet wird, obwohl seit der Anschaffung bereits wesentlich mehr als fünf Jahre vergangen sind, was ebenfalls gegen die Annahme einer bloß fünfjährigen Nutzungsdauer spricht.

Der Beschwerde konnte daher insoweit teilweise stattgegeben werden, als eine AfA in Höhe von 1/100 der Anschaffungskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden konnte.

Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern:

Der Bf. erzielte in den Jahren 2007 und 2008 auch in Ländern, mit welchen DBA mit Anrechnungsvorbehalt abgeschlossen wurden, Einnahmen. Das Finanzamt stimmte der Berücksichtigung der in diesen Ländern entrichteten Steuern zu.

Der Beschwerde konnte bezogen auf die Anrechnung dieser Steuern teilweise Folge gegeben werden.

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage und damit der auf diese Bemessungsgrundlage in Österreich entfallenden Steuer waren jedoch nachstehende Änderungen zu berücksichtigen.

Aufteilung der Kosten:

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Der Bf. erzielte in den Jahren 2007 und 2008 sowohl Einkünfte, welche in Österreich besteuert werden konnten, als auch Einkünfte, welche in Österreich nicht der Steuerpflicht unterliegen. Er zog die allgemeinen Werbungskosten zur Gänze bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Österreich ab, wodurch es in den Jahren 2007 und 2008 zu Verlusten gekommen ist, welche zum Teil auch aus Ausgaben resultieren, die mit in Österreich nicht steuerpflichtigen Einnahmen in Zusammenhang stehen und daher gemäß § 20 Abs. 2 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Der Bf. erklärte hinsichtlich bestimmter, im einzelnen angeführter Werbungskosten glaubhaft, dass und warum diese mit in Österreich steuerpflichtigen Einnahmen in Verbindung stehen. Hinsichtlich weiterer Ausgaben wurde jedoch anerkannt, dass diese auch mit im Ausland erzielten Einnahmen in Zusammenhang stehen. Darüber hinaus wurde eingewendet, dass ein Teil der Werbungskosten auf Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit entfallen.

Der Bf. führte in diesem Zeitraum keine Aufzeichnungen, wann er sich auf welche Engagements im häuslichen Arbeitszimmer vorbereitete bzw. welchen Engagements die einzelnen geltend gemachten Ausgaben zuzuordnen waren. Die Aufteilung der

Werbungskosten muss daher im Schätzungsweg vorgenommen werden. Dabei muss geschätzt werden, in welchem Ausmaß Werbungskosten vorliegen, die direkt in Österreich geltend gemacht werden können und in welchem Ausmaß Werbungskosten auf Einnahmen entfallen, die in Ländern erzielt wurden, mit welchen ein DBA mit Anrechnung abgeschlossen wurde und in welchem Ausmaß Werbungskosten auf Einnahmen entfallen, die in Ländern erzielt wurden, mit welchen ein DBA mit Progressionsvorbehalt abgeschlossen wurde.

Der Bf. erklärte dazu, dass er in seinem Arbeitszimmer in Österreich auch für die Konzerte im Ausland Vorbereitungen treffe und übe und schlug eine pauschal geschätzte Erhöhung der „Auslandstage“ um 20 % vor, um diesem Umstand Rechnung zu tragen. Dann ergebe sich ein eindeutiger Aufteilungsschlüssel, nach welchem die Kosten den jeweiligen Ländern zugerechnet werden könnten, wobei es nur durch das Verschieben von Aufwendungen in Länder mit DBA mit Progressionsvorbehalt zu einem echten Ausscheiden von Aufwendungen komme, da beim Anrechnungsverfahren dadurch die Einkünfte in diesen Ländern sinken würden, das Gesamteinkommen jedoch gleich bleibe. Bedeutung habe dies jedoch für die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern.

Eine Aufteilung nach den „Auslandstagen“ plus 20 % ist jedoch nicht als sachgerecht anzusehen. Die Einkommensteuer ist auf Basis der Abschnittsbesteuerung aufgebaut, d.h., dass jeweils das Einkommen eines Jahres zu ermitteln ist. Um eine Aufteilung vorzunehmen, die dem Umstand Rechnung trägt, dass der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren Einkünfte sowohl in Österreich als auch in Ländern erzielte, mit denen die Anrechnung der Steuer bzw. die Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt vereinbart wurde, erscheint eine Aufteilung nach den Tagen der Erwerbstätigkeit in den verschiedenen Ländern am ehesten sachgerecht. Die Tage, für welche Diäten verrechnet wurden, können deshalb herangezogen werden, weil der Bf. im Beschwerdezeitraum für sämtliche Tätigkeitstage Diäten verrechnet hat. Durch die Aufteilung der Werbungskosten auf in Österreich, in Ländern mit Anrechnungsvorbehalt und in Ländern mit Progressionsvorbehalt erzielte Einnahmen wird auch darauf Rücksicht genommen, dass im Ausland entrichtete Steuern nur insoweit in Österreich angerechnet werden können, als sie bis zum Anrechnungshöchstbetrag auf im Ausland erzielte Einkünfte entfallen. Der Bf. hat selbst anerkannt, dass sich die Aufteilung auf die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern auswirken kann.

Der Beschwerde konnte daher insgesamt teilweise Folge gegeben werden.

Berechnungen:

Die folgenden Tabellen stellen dar, für welche Länder Diäten für wie viele Tage geltend gemacht wurden und auf welche Weise die Doppelbesteuerung aufgrund der mit diesen Ländern abgeschlossenen Abkommen vermieden wird. Dabei bedeutet die Bezeichnung „PV“, dass es sich um ein Land handelt, mit dem die Doppelbesteuerung durch Freistellung mit Progressionsvorbehalt vermieden wird, und „Anr“, dass es sich um

ein Land handelt, mit dem die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der Steuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag vermieden wird. Für Österreich wird überdies unterschieden, ob es sich um Tage selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt. Aufgrund der Aufteilung wird ein Prozentsatz errechnet, nach dem die allgemeinen Kosten aufzuteilen sind.

2007:

Land	Tage	DBA	Prozent
Land6	5	Anr	3,27%
Land4	43	Anr	28,10%
Land5	16	PV	10,46%
Land7	23	PV	15,03%
Land8	6	PV	3,92%
Österr. nsA	38		24,84%
Österr. sA	16		10,46%
Land2	6	PV	3,92%
Summe	153		100,00%

2008:

Land	Tage	DBA	Prozent
Land3	14	Anr	7,57%
Land9	10	Anr	5,41%
Land4	34	Anr	18,38%
Land5	52	PV	28,11%
Gebiet - Land2	1	PV	0,54%
Land10	13	PV	7,03%
Österr. nsA	49		26,48 %
Österr. sA	12		6,48 %
Summe	185		100,00%

Folgende allgemeine Kosten sind aufzuteilen (Beträge in Euro):

Jahr	2007		Jahr	2008
allgemeine Werbungskosten laut Bf.			allgemeine Werbungskosten laut Bf.	
Bezeichnung	Betrag		Bezeichnung	Betrag
AfA Betr. und Geschs.Ausst.	34.120,42		AfA Betr. und Geschs.Ausst.	34.120,34
GwG	77,06		GwG	468,22
Strom und Gas ant.	191,89		CDs, Noten etc.	1.478,65
CDs, Noten etc.	1.563,40		Fachliteratur und Zeitungen	275,19
PC und Büromaterial	115,70		Sachversicherung ant.	698,90
Sachversicherung ant.	698,90		Geldverkehrsspesen	64,36
Porto	152,02		Telefon, Telefax, Internet	1.583,91
Telefon, Telefax ant.	2.986,28		Zinsen langfr. Kredite	10.343,39
Internet	71,21			
Zinsen langfr. Kredite	7.355,26			
Summe	47.332,14		Summe	49.032,96
minus AfA Geige	-34.000,00		minus AfA Geige	-34.000,00
anerkannte AfA Geige	1.700,00		anerkannte AfA Geige	1.700,00
Basis für Aufteilung	15.032,14		Basis für Aufteilung	16.732,96

Auf die einzelnen Länder bzw. Einkünfte bezogen ergeben sich folgende Beträge an aufgeteilten Werbungskosten:

2007			
Land6	3,27%	491,55	Euro
Land4	28,10%	4.224,03	Euro
Land5	10,46%	1.572,36	Euro
Land7	15,03%	2.259,33	Euro
Land8	3,92%	589,26	Euro
Österr. nsA	24,84%	3.733,98	Euro

Österr. sA	10,46%	1.572,36	Euro
Land2	3,92%	589,26	Euro
Summe	100,00%	15.032,14	Euro

2008			
Land3	7,57%	1.266,69	Euro
Land9	5,41%	905,25	Euro
Land4	18,38%	3.075,52	Euro
Land5	28,11%	4.703,64	Euro
Gebiet - Land2	0,54%	90,36	Euro
Land10	7,03%	1.176,33	Euro
Österr. nsA	26,48 %	4.430,89	Euro
Österr. sA	6,48 %	1.084,30	Euro
Summe	100,00%	16.732,96	Euro

Für die einzelnen Länder mit Ausnahme von Österreich errechnen sich daher folgende ausländischen Einkünfte (Beträge in Euro):

2007				
Land	laut Erkl.	Änd. Diäten	aufget. Kosten	ber. Eink.
Land6	1.993,20		-491,55	1.501,65
Land4	62.644,82	1.305,60	-4.224,03	59.726,39
Land5	22.794,00		-1.572,36	21.221,64
Land7	14.093,05		-2.259,33	11.833,72
Land8	6.223,30		-589,26	5.634,04
Summe	107.748,37	1.305,60	-9.136,50	99.917,47

2008					
Land	laut Erkl.	Änd. Diäten	Kostenauft.	Prov.	ber. Eink.

Land3	25.378,06	-1.476,10	-1.266,69		22.635,27
Land9	5.584,40		-905,25		4.679,15
Land4	48.345,80	107,40	-3.075,52	-4.600,00	40.777,68
Land5	44.648,18	-35,30	-4.703,64	-700,00	39.209,24
Land7	237,14				237,14
Land2	9.113,63	1.142,30	-679,62		9.576,31
Land10	3.676,20		-1.176,33		2.499,87
Summe	136.983,41	-261,70	-11.807,05	-5.300	119.614,66

Die inländischen Einkünfte sind wie folgt anzupassen (Beträge in Euro), wobei in Übereinstimmung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Taggelder, welche für die Aufenthalte in Stadt geltend gemacht wurden, aufgrund des in Stadt begründeten Dienstverhältnisses auf fünf Tage zu kürzen waren (vgl. VwGH vom 23.3.2000, 96/15/0120):

2007:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
laut Bescheid	22.116,96
Pauschbetrag für WK	132,00
Diäten für 5 Tage Stadt	-132,00
Nächtigungen	-465,00
Aufteilung	-3.733,98
Berichtigte Einkünfte	17.917,98

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	
laut Erklärung	-75.869,06
nicht anerkannte AfA Geige	32.300,00
aufgeteilte Werbungskosten	15.032,14
davon entfallend auf Eink. aus sA	-1.572,36
Diäten Land1	-252,90
Diäten Stadt (nsA)	1.003,20
Nächtigungen (nsA)	465,00

Berichtigte Einkünfte	-28.893,98
-----------------------	------------

2007 sind weiters Einkünfte in Höhe von 720,22 Euro aus einer Beteiligung zu erfassen.

2008

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Laut Bescheid	44.836,23
Pauschbetrag für WK	132,00
Diäten für 5 Tage Stadt	-132,00
Nächtigungen	-135,00
Hotel	-840,00
Aufteilung	-4.430,89
Berichtigte Einkünfte	39.430,34

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	
laut Erklärung	-68.586,50
nicht anerkannte AfA Geige	32.300,00
Vermittlungsprovisionen	5.300,00
aufgeteilte Werbungskosten	16.732,96
davon entfallend auf Eink. aus sA	-1.084,30
Diäten Stadt	1.610,80
Hotel (nsA)	840,00
Berichtigte Einkünfte	-12.877,04

Die Einkommensteuer 2007 war anhand der oben angeführten Bemessungsgrundlagen wie folgt zu berechnen (Beträge in Euro):

Einkünfte Land6	1.501,65
Einkünfte Land4	59.726,39

Einkünfte aus selbst. Erw.	-28.893,98
Einkünfte aus Beteiligung	720,22
Einkünfte aus unselfst . Erw.	17.917,98
	50.972,26
ausländische Einkünfte mit PV	
Land5	21.221,64
Land7	11.833,72
Land8	5.634,04
	38.689,40
in Österreich steuerbar	50.972,26
in Österreich nicht steuerbar	38.689,40
Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz	89.661,66
Berechnung Durchschnittssteuersatz	
$(89.661,66 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$	36.415,83
$(36.415,83 / 89.661,66 \times 100)$	40,61%
40,61 % von 50.972,26	20.699,83
Unterhaltsabsetzbetrag	-306,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Abzugsbeträge	20.048,83
Einkommensteuer	20.048,83
anrechenbare Lohnsteuer	-9.276,72
ausländische Steuer	-15.371,44
festgesetzte Einkommensteuer	-4.599,33

Die zu berücksichtigende Anrechnungssteuer wurde wie folgt berechnet:

Aufteilung der Steuer auf die jeweils erzielten Einkünfte (ohne Berücksichtigung der bei allen Einkünften gleichmäßig zu berücksichtigenden Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit) zwecks Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages:

	Betrag	Prozentsatz	Steuer
Einkünfte Land6	1.501,65	1,88	376,92
Einkünfte Land4	59.726,39	74,79	14.994,52
Einkünfte aus Beteiligung	720,22	0,90	180,44
Einkünfte aus unselbst. Erw.	17.917,98	22,43	4.496,95
	79.866,24	100,00	20.048,83

Gegenüberstellung der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer zur Ermittlung des Anrechnungsbetrages:

Land	Auslandssteuer	Inlandssteuer	anrechenbar
L6	609,08	376,92	376,92
Land4	21.825,00	14.994,52	14.994,52
Summe	22.434,08	15.371,44	15.371,44

Die Gutschrift an Einkommensteuer ergibt sich als Saldo der im Inland zu entrichtenden Steuer für die Einkünfte aus Beteiligung und aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und der entrichteten Lohnsteuer.

entrichtete Lohnsteuer	-9.276,72
Steuer von Einkünften aus Beteiligung	180,44
Steuer von Einkünften aus unselbst. Erw.	4.496,95
festgesetzte Einkommensteuer	-4.599,33

Die Einkommensteuer 2008 war anhand der oben angeführten Bemessungsgrundlagen wie folgt zu berechnen (Beträge in Euro):

Einkünfte Land3	22.635,27
Einkünfte Land9	4.679,15
Einkünfte Land4	40.777,68
Einkünfte aus selbst. Erw.	-12.887,04
Einkünfte aus unselfst. Erw.	39.430,34
	94.635,40
Land5	39.209,24
Land7	237,14
Land2	9.576,31
Land10	2.499,87
	51.522,56
in Österreich steuerbar	94.635,40
in Österreich nicht steuerbar	51.522,56
Bemessungsgrundlage für Durchschnitts steuersatz	146.157,96
Berechnung Durchschnittssteuersatz	
$(146.157,96 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$	64.663,98
$(64.663,98 / 146.157,96 \times 100)$	44,24%
44,24 % von 94.635,40	41.866,70
Unterhaltsabsetzbetrag	-306,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Abzugsbeträge	41.215,70
Einkommensteuer	41.215,70

anrechenbare Lohnsteuer	-18.755,54
ausländische Steuer	-22.437,14
festgesetzte Einkommensteuer	23,02

Die zu berücksichtigende Anrechnungssteuer wurde wie folgt berechnet:

Aufteilung der Steuer auf die jeweils erzielten Einkünfte (ohne Berücksichtigung der bei allen Einkünften gleichmäßig zu berücksichtigenden Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit) zwecks Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages:

	Betrag	Prozentsatz	Steuer
Einkünfte Land3	22.635,27	21,05	8.675,90
Einkünfte Land9	4.679,15	4,35	1.792,88
Einkünfte Land4	40.777,68	37,93	15.633,12
Einkünfte aus unselbst. Erw.	39.430,34	36,67	15.113,80
Basis = Summe	107.522,44	100,00	41.215,70

Gegenüberstellung der tatsächlich im Ausland entrichteten Steuer zur Ermittlung des Anrechnungsbetrages:

Land	Auslandssteuer	Inlandssteuer	anrechenbar
Land3	5.137,26	8.675,90	5.137,26
Land9	1.666,76	1.792,88	1.666,76
Land4	18.675,00	15.633,12	15.633,12
Summe	25.479,02	26.101,90	22.437,14

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 16. April 2015